

**Audience publique du 18 février 2009**

Recours formé par  
la société à responsabilité limitée ..., ...  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 24567 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 4 juillet 2008 par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée ..., ayant son siège social à L-..., tendant à la réformation sinon à l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 1<sup>er</sup> juillet 2008 ayant déclaré la réclamation contre le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1<sup>er</sup> janvier 2003 et du bulletin d'impôt sur la fortune afférent aux années 2003 et 2004, tous les deux émis le 19 septembre 2007, irrecevable pour cause de tardiveté ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 17 novembre 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 25 novembre 2008 par Maître Jean-Pierre Winandy ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Marc Daubenfeld, en remplacement Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 2 février 2009.

---

A la suite d'une taxation d'office du revenu et de la fortune de la société à responsabilité limitée ... au titre des années 2002 et 2003, le bureau d'imposition sociétés 6 de la section des sociétés de l'administration des Contributions directes émit à son encontre en date du 19 septembre 2007 un bulletin de l'impôt sur la fortune au 1<sup>er</sup> mars 2003, ainsi qu'un bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette d'impôt foncier fixé au 1<sup>er</sup> janvier 2003.

Par courrier de son mandataire du 29 février 2005, la société ... fit introduire une réclamation devant le directeur de l'administration des Contributions directes à l'encontre de ces bulletins.

Cette réclamation fut rejetée comme étant tardive et partant irrecevable par décision du directeur du 1<sup>er</sup> juillet 2008 référencée sous le numéro C 14319 dans les termes suivants :

*« Vu la requête datée le 29 février 2008 et introduite le 3 mars 2008 par le sieur Jean-Pierre Winandy, au nom de la société à responsabilité limitée «...», ayant son siège social à L-2449 Luxembourg, pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1<sup>er</sup> janvier 2003 valable pour 2003 et 2004 et contre le bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier, fixé au 1<sup>er</sup> janvier 2003, tous émis le 19 septembre 2007;*

*Vu le dossier fiscal;*

*Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO);*

*Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur de l'administration des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est pas incompatible en l'espèce ni avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi; qu'il n'y a pas lieu de la refuser en la forme;*

*Considérant que les bulletins litigieux ont été notifiés par simples plis fermés à l'adresse de la réclamante en date du 19 septembre 2007;*

*que toutes les dispositions légales inhérentes à la régularité des actes attaqués, dont celles du § 211 AO, notamment une instruction relative aux délais et voies de recours, actuellement critiquées par la réclamante, ayant été respectées en l'espèce, les délais de réclamation qui, aux termes des §§ 245 et 246 AO, sont de trois mois, ont commencé à courir à partir de la notification, qui, en cas de simple pli postal, est présumée accomplie le troisième jour ouvrable après la mise à la poste, en l'occurrence donc à partir du 24 septembre 2007;*

*que la requête, datée le 29 février 2008 et entrée le 3 mars 2008, n'a donc pas été introduite dans le délai légal de réclamation, lequel a expiré le 24 décembre 2007;*

*Considérant qu'aux termes du § 83 AO le délai de réclamation est un délai de forclusion;*

*Considérant que l'instruction n'a pas révélé de circonstance susceptible de justifier un relevé de forclusion (§§ 86 et 87 AO);*

*Considérant qu'aux termes du § 252 AO la réclamation tardive est irrecevable; ».*

Par requête déposée le 4 juillet 2008, la société à responsabilité limitée ... a fait introduire un recours en réformation sinon en annulation contre la décision précitée du directeur du 1<sup>er</sup> juillet 2008.

A l'appui de son recours, la partie requérante fait valoir que si l'introduction de la réclamation en date du 29 février 2008 se situait certes en dehors du délai légal de 3 mois, la recevabilité de son recours ne s'en trouverait pas pour autant affectée, étant donné que les délais de recours n'auraient pas pu commencer à courir du fait de l'inexactitude et de l'insuffisance des instructions relatives aux voies de recours telles qu'annexées au verso des bulletins.

D'après la partie requérante les points suivants permettraient en effet de dénoncer l'imprécision et le manque de lisibilité de ces instructions :

1. *En premier lieu, les instructions sont toujours les mêmes quel que soit le bulletin concerné. Qu'il s'agisse d'un bulletin d'imposition stricto sensu (comme pour l'impôt sur le revenu), d'un bulletin d'assiette (en matière d'ICC p.ex.) ou encore d'un bulletin de retenue d'impôt sur les revenus de capitaux, les instructions sont toujours identiques, ce qui revient à demander au contribuable de comprendre la matière et de qualifier le bulletin qui lui est soumis. (Autant lui envoyer une copie de la loi générale en lui demandant de s'y retrouver). Cette imprécision est contraire à la AO qui, en son § 211 AO déclare : « eine Belehrung, welches Rechtsmittel zulässig ist und binnen welcher Frist und bei welcher Behörde einzulegen ist ». Cette instruction requiert en effet que le contribuable soit informé de la démarche à accomplir concrètement, au regard de sa situation particulière, et non dans tous les cas pouvant se présenter.*
2. *Le point 1 de la page intitulée « Instruction concernant les voies de recours » indique: « Les réclamations contre... peuvent être présentées soit immédiatement au directeur des contributions directes soit au bureau d'imposition compétent... ». Étant donné que les instructions mentionnent de façon exhaustive toutes les possibilités d'envoi existantes, il faudrait impérativement qu'elles spécifient doivent et non « peuvent ». En lisant les instructions, un contribuable peut donc légitimement croire que le préalable administratif n'est en rien obligatoire et qu'il se, trouverait ainsi en matière de droit commun administratif, ce qui signifie qu'il pourrait sans dommage, également s'adresser directement aux juridictions administratives. La situation en matière d'impôts directs est suffisamment exceptionnelle pour mériter une mention particulière (à l'inverse en matière de TVA, où le contribuable peut s'adresser soit à l'administration soit directement au tribunal). Or les instructions sont totalement muettes sur ce point. Dès lors, et sans le moindre doute possible, les instructions sont insuffisantes à cet égard.*
3. *Les instructions mentionnent les délais de recours mais ne précisent nulle part que ces délais sont de forclusion. Cette information est encore suffisamment importante pour mériter d'être mentionnée.*
4. *Sur la nature du recours, hiérarchique ou juridictionnel (jusqu'en 1997 la réclamation devant le directeur était assimilée à un recours juridictionnel), les instructions sont muettes.*
5. *Aucune instruction n'existe quant à la possibilité d'agir par mandataire, à l'éventuelle assistance d'un avocat, etc.*
6. *Quant à l'imposition sur la fortune, sous le point 7 libellé ainsi :*  
  
*« 7. Établissement de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation :  
Les immeubles d'exploitation indigènes ont été portés en compte à raison de la valeur unitaire. Le présent bulletin ne peut être contesté pour le motif que les valeurs unitaires pour les immeubles sont inexactes ».*  
*Une fois encore, les instructions sur les voies de recours indiquent ce qu'il ne faut pas faire sans préciser ce qui est requis. Il nous est dit que le bulletin (qui selon les instructions est le « présent » bulletin, celui que le contribuable a devant les yeux, et qui sera toujours un bulletin d'établissement) ne peut être attaqué pour critiquer les valeurs unitaires. Dont acte. Dès lors, pour quelles raisons peut-on et doit-on attaquer un bulletin d'établissement de la fortune ? Les instructions sont muettes sur ce point. Il y a une véritable absence d'information sur les voies de recours. En effet, si le contribuable n'a pas d'immeubles, les informations contenues dans les trois lignes des instructions sont*

sans objet à son égard. Pour lui, les indications figurant au verso du bulletin se réduisent à :

« 7. Établissement de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation : »

*Etudions les instructions relatives à l'impôt sur la fortune.*

« 6. Impôt sur la fortune : Les exploitations agricoles et forestières, les propriétés foncières et les entreprises commerciales industrielles, minières ou artisanales indigènes ou les quotes-parts de celles-ci ont été portées en compte à raison de leurs valeurs unitaires. Le bulletin ne peut être contesté pour le motif que les valeurs unitaires sont inexactes. Le bulletin d'impôt sur la fortune est rectifié d'office, si les valeurs unitaires sont modifiées à la suite de l'introduction de réclamations ou de recours ».

*Ce passage comporte 3 phrases. La seconde est de nouveau négative. La troisième est encore alambiquée : elle nous apprend que le bulletin est amendé dans la mesure où les valeurs unitaires sont modifiées à la suite de l'introduction d'une réclamation ou d'un recours. Finalement, le chat est sorti du sac ! Dans le passage consacré aux bulletins d'impôt sur la fortune on nous dit incidemment que c'est contre le bulletin d'établissement qu'il faut réclamer, ce qui entraîne une rectification d'office en cas de modifications des bulletins à la « suite de l'introduction de réclamations ou de recours ».*

#### 7. Confusion terminologique

*Quelle distinction opérer entre réclamations et recours ? Cette imprécision est susceptible d'égarer le contribuable pourtant sur le point d'établir une réclamation recevable. En effet, le point 1 n'évoque que des réclamations et le § 228 AO vise uniquement les «réclamations devant le directeur ». Pourquoi alourdir l'exposé en introduisant à ce niveau de la procédure, des notions jusque là inexistantes.*

#### 8. Absence d'instructions sur le recours juridictionnel

*Une autre insuffisance manifeste de ces instructions sur les voies de recours tient à ce que le contribuable n'apprend rien sur la suite des événements. Certes, il sait que sa réclamation peut être adressée à telle ou telle personne, sans pour autant apprendre ce qui doit ensuite advenir.*

*Concrètement : le contribuable introduit sa réclamation. Puis il attend, en général longtemps dans la mesure où le directeur ne tranche pas le cas. Si par exception le directeur se prononce, alors sa décision comporte les indications requises pour guider le contribuable vers le tribunal. Dans ce cas, les instructions sont effectivement irréprochables dans la mesure où elles indiquent correctement à qui le recours doit être adressé. Ce cas est donc résolu de façon satisfaisante. Si le directeur était obligé de trancher dans tous les cas, les instructions sur les voies de recours ne seraient pas critiquables.*

*Malheureusement, il ne s'agit pas du cas-type (et en l'espèce, ce n'est pas le cas de la Société). En règle générale, le directeur a tendance de ne pas se prononcer. Le bulletin n'évoque pas ce qui se passe après, et le contribuable n'est donc pas informé des points suivants, notamment :*

*de la possibilité de recourir devant le tribunal six mois après l'introduction de sa réclamation devant le directeur,*

*de la possibilité de continuer à attendre au-delà du délai de 6 mois,*

*de la nature de ce recours qui peut être juridictionnel, en annulation ou encore en réformation,*

*des possibilités de se faire représenter par un avocat, un réviseur ou un expert comptable,*

*de la nécessité de réclamer contre le bulletin d'imposition initial et non contre le silence de l'administration.*

*Sur tous ces points, le contribuable est laissé dans l'ignorance.*

9. *Effets des bulletins*

*Le dernier alinéa des instructions est également fort discutable.*

*En indiquant « L'effet de ce bulletin n'est pas suspendu par l'introduction d'une réclamation. L'imposition des co-intéressés à l'impôt sur le revenu (à l'impôt sur le revenu des collectivités) n'est pas retardée par suite de cette réclamation ». En limitant cet effet aux impôts sur le revenu, on pourrait croire que l'effet d'un autre bulletin d'imposition (celui portant par exemple sur la fortune) serait suspendu. Or tel n'est pas le cas.*

*Sont encore totalement dénuées de pertinence les instructions sur les voies de recours en leur point 5.*

10. *Impôt commercial communal*

*« 5. Impôt commercial communal : L'établissement de la base d'assiette globale ne peut être contesté pour le seul motif que les valeurs unitaires ou les quote-parts de ces valeurs ont été établies d'une manière inexacte. Les contestations de l'espèce ne peuvent être formées que contre les bulletins d'établissements respectifs ».*

*Comme toujours ces phrases sont négatives et partant, difficilement lisibles. La première est de nos jours totalement inutile : les valeurs unitaires établies de façon séparée n'entrent plus dans « la base d'assiette globale » (qui d'ailleurs ne mérite plus cette appellation depuis l'abolition de l'ICC sur le capital, donc depuis 1997 !). En revanche, il est omis de mentionner le seul point vraiment pertinent, à savoir qu'en cas d'ajustement du bulletin d'impôt sur les revenus (des collectivités) notamment suite à une réclamation, le bulletin d'imposition au titre de l'ICC sera automatiquement amendé. Le « s » ajoutés aux « bulletins d'établissement » est encore susceptible d'induire en erreur le contribuable.*

11. *La référence aux immeubles*

*Le bulletin envoyé à la Société comprend encore une mention « personnelle » puisqu'elle complète les instructions figurant au verso par le passage suivant : « 1. D) L'établissement de la valeur unitaire*

*8. Etablissement de la valeur unitaire*

*Les immeubles d'exploitation indigènes ont été portés en compte à raison de la valeur unitaire. Le présent bulletin ne peut être contesté pour le motif que les valeurs unitaires pour les immeubles d'exploitation sont inexactes ».*

*Trois remarques :*

*La numérotation « 1. D » et encore « 8 » est totalement mystérieuse et n'a aucun sens par rapport aux indications figurant au verso ;*

*L'ajout de ce passage est sans objet à l'égard de la Société, qui n'a aucun immeuble indigène (!);*

*L'ajout est de toute façon inutile, même pour les contribuables possédant des immeubles indigènes car ce texte figure déjà textuellement de façon identique au point 7 des instructions figurant au verso. »*

Par ailleurs, l'intérêt du requérant étant évident, le recours à l'encontre de la décision déferée de rejet devrait être ouvert devant le tribunal administratif.

Quant au fond, la société demanderesse fait valoir que le bureau d'imposition aurait procédé à la taxation d'office sans avoir tenu compte du fait que son activité était exercée par l'intermédiaire d'une succursale établie en Suisse. Or, en vertu de l'article 22 de la Convention conclue entre la Suisse et le Luxembourg afin d'éviter les doubles impositions, la fortune d'un établissement stable qu'une société luxembourgeoise détient en Suisse serait imposable uniquement en Suisse, de sorte que le Luxembourg ne serait pas compétent pour imposer cette fortune. Dans la mesure où seuls les actifs et passifs attribuables au siège de la

société pourraient donc être assujettis à l'impôt sur la fortune au Luxembourg, seul le montant négatif s'élevant à € -489.824 aurait existé au 31 décembre 2002.

Le délégué du gouvernement a déposé un mémoire en réponse en date du 17 novembre 2008 pour conclure d'abord à l'irrecevabilité du recours en ce qu'il n'aurait pas été introduit conformément aux articles 1<sup>er</sup> et 2 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, alors que la décision attaquée ne serait pas clairement précisée et prêterait à confusion dans la mesure où le recourant se limiterait dans le dispositif de son recours à viser une « *décision de rejet du directeur de l'Administration des Contributions Directes* », sans pour autant la désigner plus amplement, et en particulier d'en indiquer le numéro de rôle.

La référence y contenue et relative à des bulletins d'imposition contestés, sans la moindre indication plus précise quant à la nature et la date de ces bulletins serait encore plus vague et prêterait davantage à confusion.

Par ailleurs, les instructions concernant les voies de recours reproduites sur les décisions incriminées ne feraient que reprendre les dispositions légales applicables en la matière qui ne sauraient être modifiées ni par le directeur des contributions ni par les juridictions administratives.

Le délégué du gouvernement, en ordre plus subsidiaire, demande la confirmation de la décision directoriale alors qu'il serait de jurisprudence « *que dans la situation du contribuable, qui n'est pas obligé de se faire représenter pour l'introduction d'une réclamation, l'instruction sur les voies de recours est à considérer comme étant complète, lorsqu'elle contient toutes les indications nécessaires pour informer le destinataire sur la voie à suivre lorsqu'il entend agir lui-même.* »

Il ne serait pas du devoir du bureau d'imposition de prévoir et de combler toutes les lacunes au niveau des connaissances procédurales qui peuvent se présenter dans le chef d'autres personnes que le recourant, lesquelles ne peuvent valablement être que les professionnels de la postulation (TA 06/01/99 N° du rôle 10357 et 10844, confirmé par arrêt du 14/10/99, 11126C).

Le délégué du gouvernement fait valoir ensuite qu'il résulterait clairement de l'analyse des instructions concernant les voies de recours telles que indiquées sur tout bulletin qu'elles seraient non seulement conformes aux dispositions légales en la matière qu'elles reflètent, mais également en concordance avec la jurisprudence en la matière. Pour le cas où le tribunal retiendrait une indication imparfaite sur les voies de recours, il fait valoir que cette irrégularité n'aurait cependant aucune incidence sur le délai à agir, étant donné notamment, aucun formalisme spécifique ne serait imposé aux contribuables lors de l'exercice d'une voie de recours indiquée, le § 249, alinéa 2 AO précisant à l'exclusion de tout doute qu'un « *Rechtsmittel gilt als eingelegt, wenn aus dem Schriftstück oder der Erklärung hervorgeht, dass sich der Erklärende durch die Entscheidung beschwert fühlt und Nachprüfung begehrt* ». Ce serait partant à juste titre que la tardiveté de la réclamation a été constatée. Concernant les points spécifiques soulevés quant à une éventuelle imprécision et à un manque de lisibilité des instructions sur les voies de recours, le délégué du gouvernement fait valoir qu'il n'existe que deux voies de recours possibles pour contester les bulletins ou autres décisions émanant du bureau d'imposition, à savoir la réclamation et la « *Beschwerde* », qui seraient suffisamment exposées et expliquées dans les instructions y relatives qui figurent au verso de tout bulletin.

Quant à la possibilité de se faire représenter par un mandataire, elle ne serait n'est pas requise dans les cas, comme en l'espèce, où le contribuable n'est pas obligé, de par la loi, de recourir à l'assistance d'un professionnel pour se faire représenter dans l'exercice de la voie de recours.

Quant au fond, le délégué du gouvernement souligne que la société demanderesse, malgré des rappels et une sommation d'astreinte, n'aurait pas donné suite aux injonctions du bureau d'imposition de remettre les déclarations d'impôt des années 2002 et 2003 et ceci contrairement à ce qui aurait été expressément promis par elle. De même, dans le cadre de sa réclamation du 29 février 2008 dirigée contre les bulletins d'impôts établis par la voie de la taxation d'office et dans le cadre du présent recours, elle n'aurait soumis aucun élément ou autre pièce justificative de nature à expliquer et motiver en quoi la taxation litigieuse lui ferait grief. Le délégué du gouvernement en déduit que ce serait à bon droit que le bureau d'imposition a procédé par voie de taxation pour fixer les bases d'imposition.

La partie requérante a déposé un mémoire en réplique en date du 25 novembre 2008 dans lequel elle approfondit ses développements antérieurs.

Le paragraphe 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « *AO* », ensemble l'article 8 paragraphe 3 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif ouvrant un recours au fond contre la décision directoriale critiquée, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal par la société anonyme ....

Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

La requête introductive d'instance porte à sa première page la mention qu'un « *recours est introduit contre la décision de rejet du directeur de l'Administration des Contributions directes en date du 1<sup>er</sup> juillet 2008* ».

Une copie de la décision ainsi déferée était jointe à ce recours et mentionnée sur le bordereau des pièces figurant à la page 8 du recours. Les pièces versées à l'appui du recours ont été complétées lors du dépôt du mémoire en réplique par une copie du bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1<sup>er</sup> janvier 2003 et les instructions en langue allemande au sujet des voies de recours.

Il se dégage de l'ensemble des éléments fournis à l'appui du recours ainsi que des moyens et arguments échangés que la partie défenderesse n'a pas pu se méprendre sur la portée de la requête déposée, à laquelle elle a répondu en connaissance de cause et en ayant été à même d'exposer et de produire tels arguments et pièces que la défense de ses droits et intérêts lui a fait considérer comme nécessaires ou utiles, de sorte que le recours en réformation, par ailleurs introduit dans les formes et délai de la loi, est à déclarer recevable.

Concernant les instructions sur les voies de recours figurant sur les bulletins déferés, le § 249 AO prévoit que :

*„Die Rechtsmittel können schriftlich eingereicht oder zu Protokoll erklärt werden. Es genügt, wenn aus dem Schriftstück hervorgeht, wer das Rechtsmittel eingelegt hat. Einlegung durch Telegramm ist zulässig. Unrichtige Bezeichnung des Rechtsmittels schadet nicht.*

*Ein Rechtsmittel gilt als eingelegt, wenn aus dem Schriftstück oder aus der Erklärung hervorgeht, dass sich der Erklärende durch die Entscheidung beschwert fühlt und Nachprüfung begehrt.*

*Die Rechtsmittel sind bei der Geschäftsstelle der Behörde anzubringen, deren Bescheid angefochten wird. Die Anbringung bei der zur Entscheidung berufenen Stelle (Rechtsmittelbehörde) oder bei der für eine frühere Rechtsstufe zuständigen Behörde genügt. Ferner genügt es, wenn ein Rechtsmittel, das sich gegen die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen oder gegen die Festsetzung eines Steuermessbetrags richtet, bei der zur Erteilung des Steuerbescheids zuständigen Stelle angebracht wird. Das Rechtsmittel ist in den Fällen der Sätze 2 und 3 der zuständigen Stelle zu übermitteln. Die schriftliche Anbringung bei einer anderen Behörde ist unschädlich, wenn das Rechtsmittel rechtzeitig der zur Entscheidung berufenen Stelle oder einer für eine frühere Rechtsstufe zuständigen Behörde übermittelt wird.“*

Il se dégage des pièces versées au dossier que les instructions concernant les voies de recours critiquées par la société demanderesse sont libellées comme suit:

*« 1. Les réclamations contre l'établissement de l'impôt, les imputations, la fixation des avances, l'établissement de la base d'assiette globale de l'impôt commercial communal, rétablissement de la valeur unitaire, rétablissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés peuvent être présentées soit immédiatement au directeur des contributions directes soit au bureau d'imposition compétent, par écrit ou par une déclaration verbale dont il est dressé procès-verbal. Une déclaration verbale dont procès-verbal n'a pas été dressé est inopérante.*

*Il en est de même pour le recours contre la fixation d'un supplément pour dépôt tardif ou défaut de déclaration.*

*2. Le délai de recours est de trois mois à partir de l'expiration du jour de la notification du bulletin.*

*La notification au Grand-Duché est présumée avoir lieu*

*- en cas de lettre recommandée: le troisième jour après la remise du bulletin à la poste,*

*- en cas de simple pli: le troisième jour ouvrable après la remise du bulletin à la poste.*

*Lorsqu'un contribuable résidant à l'étranger n'a pas élu domicile au Grand-Duché malgré une sommation à cet effet, la notification est censée avoir lieu par la remise du bulletin à la poste (§ 89 AO). »*

Il est à préciser qu'au-delà des indications prérelatées, de nombreuses autres précisions plus spécifiques ont été fournies lesquelles n'ont néanmoins pas la moindre incidence sur les délais de recours.

L'utilisation de la terminologie « soit....soit », (donc d'une conjonction marquant l'alternative) équivaut, d'après le lexique « *Le Grand Robert* » à « soit l'un, soit l'autre » et ne permet pas, comme l'indique à tort la partie requérante qu'on pourrait encore s'imaginer une troisième alternative.

Il est tout aussi inconcevable de vouloir prétendre que l'emploi du verbe « pouvoir » dans le contexte dans lequel il est employé puisse signifier autre chose que « d'avoir le



choix entre les deux hypothèses prévues » en tentant de vouloir faire passer une troisième hypothèse consistant « à permettre de ne rien faire du tout » qui serait également permise sans sanction légale<sup>1</sup>.

Il est de jurisprudence que « lorsque le contribuable n'est pas obligé de se faire représenter pour l'introduction d'un recours, l'instruction sur les voies de recours est à considérer comme étant complète, lorsqu'elle contient toutes les indications nécessaires pour informer le destinataire sur la voie à suivre lorsqu'il entend agir lui-même. Il n'est en effet pas du devoir du directeur de prévoir et de combler toutes les lacunes au niveau des connaissances procédurales qui peuvent se présenter dans le chef d'autres personnes que le recourant lesquelles ne peuvent valablement être que les professionnels visés à l'article 2 paragraphe 1er de la loi modifiée du 10 août 1991, que le contribuable peut librement choisir, sans cependant y être obligé – TA 6-1-99 (10357 et 10844, confirmé par arrêt du 14-10-99, 11126C). »

Au vu de ces considérations, le tribunal arrive à la conclusion qu'en indiquant que « les réclamations peuvent être présentées soit immédiatement au directeur des contributions directes soit au bureau d'imposition compétent, .....et que le délai de recours est de trois mois à partir de l'expiration du jour de la notification du bulletin », les bulletins litigieux ont contenu toutes les indications nécessaires et complètes pour informer le destinataire sur la voie à suivre, de sorte que le délai du recours contentieux a commencé à courir le troisième jour ouvrable après la remise du bulletin à la poste et donc en l'occurrence, comme dégagé à juste titre par le directeur de l'Administration des Contributions directes, à partir du 24 septembre 2007.

La réclamation, entrée le 3 mars 2008 auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, n'a partant pas été introduite dans le délai légal de réclamation qui a expiré le 24 décembre 2007, de sorte que c'est à juste titre que le directeur a déclaré cette réclamation irrecevable pour cause de tardiveté.

La décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 1<sup>er</sup> juillet 2008 est partant à confirmer et le recours à déclarer non fondé.

### **Par ces motifs,**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond le dit non justifié et en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne la partie demanderesse aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 18 février 2009 par :

---

<sup>1</sup> cf. trib. adm. 28 janvier 2009, n° 24695 du rôle

Paulette Lenert, vice-président,  
Marc Sünnen, juge,  
Claude Fellens, juge,

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

Arny Schmit

Paulette Lenert